

Reform des Gemeindehaushaltsrechts - Kommunale Doppik Rheinland-Pfalz -

von Ministerialdirigent Rudolf Oster¹

1. Einführung

1.1. Anlass und Ziele

Spätestens seit dem Beginn der 90er Jahre bemüht sich eine zunehmende Zahl deutscher und auch rheinland-pfälzischer Kommunen nicht nur um eine Reform der Kommunalverwaltung, sondern auch um eine Reform des kommunalen Haushaltsrechts. Ausgangspunkt für die Reformbestrebungen dürfte vor allem gewesen sein, dass sich die Schere zwischen Ausgaben und Einnahmen in bedrohlichem Maß zu öffnen begann. Während die Ausgaben steigen, etwa

- auf Grund steigender Wünsche und Ansprüche der Bürger,
- auf Grund zunehmender Verrechtlichung von Leistungsgewährungen auf hohem und steigendem Niveau,
- auf Grund von kostenträchtigen Beschlüssen der kommunalen Entscheidungsträger ohne Berücksichtigung der Folgekosten und
- aus anderen Gründen, vor allem auf Grund von Aufgabenübertragungen des Bundes und des Landes

wurden vor allem nach der wiedervereinigungsbedingten Sonderkonjunktur die Grenzen zusätzlicher Einnahmeerzielung deutlich. Die Gründe auch hierfür sind vielfältig.

Jedenfalls ergaben sich für die Kommunen immer größer werdende Schwierigkeiten, Einnahmen und Ausgaben zur Deckung zu bringen: Als geeigneter Weg hierzu erschien manchen in jener Zeit die Ausgabendeckelung (= Plafonierung), flankiert aber dann mit weiterreichenden Entscheidungsbefugnissen in eigener Verantwortlichkeit der "Gedeckelten" (= Budgetierung).

Die Entwicklung ging rasch und weit über solche Überlegungen hinaus. Angesichts einer zunehmenden auch internationalen Standortkonkurrenz gewann die Frage Bedeutung, ob die Kommune ihren Bürgern wirklich die beste Leistung für ihr Geld bot, wie sich das messen, darstellen und gegebenenfalls auch umsteuern ließe.

Die Diskussion ist in Deutschland zuerst unter dem Schlagwort "Neues Steuerungsmodell" geführt worden. Das Schlagwort wurde allerdings dann mehr und mehr durch den zutreffenden Begriff "Verwaltungsmodernisierung" ersetzt. Dabei fügt sich das deutsche Reformkonzept in die entsprechende internationale Strömung des "New Public Management" ein. Das Reformkonzept wie es für Deutschland vor allem die KGSt Anfang der 80er Jahre formuliert hat, besteht im Wesentlichen aus folgenden Bausteinen:

¹ Herr Ministerialdirigent Rudolf Oster ist Leiter der Kommunalabteilung im Ministerium des Innern und für Sport, Rheinland-Pfalz

- Ressourcenverbrauchskonzept statt Geldverbrauchskonzept,
- Output- (=Produkt-) Steuerung statt Inputsteuerung,
- Einführung betriebswirtschaftlicher Analyse- und Steuerungsinstrumente,
- Dezentrale Zusammenführung von Fach- und Ressourcenverantwortung,
- Kundenorientierung sowie
- Mitarbeitermotivierung.

Im Kern geht es darum, dass die Steuerung der Verwaltung nicht mehr durch die Bereitstellung von Mitteln (Inputsteuerung), sondern durch die Vorgabe von Zielen für die kommunale Dienstleistung (Outputsteuerung) bewirkt werden soll. Dazu gehören auch eine zuverlässige Messung und Prognose nicht mehr nur der Einnahmen und Ausgaben wie in der traditionellen Kameralistik, sondern des gesamten Aufwandes und Ertrages entsprechend dem Ressourcenverbrauchskonzept.

Dabei sollte aber nicht übersehen werden, dass diese Fragen nur einen Teilaspekt der Modernisierung der Kommunalverwaltungen darstellen. Denn der kommunale Entscheidungsprozess soll grundlegend umgestaltet, wirtschaftlicher, bürger- und mitarbeiterfreundlicher, effizienter werden. Hiernach werden die politischen Entscheidungsgremien der Zukunft vor allem strategische Entscheidungen treffen, Aufgaben stellen und Ziele vorgeben, die von der Verwaltung mit weitgehender eigener Entscheidungsfreiheit auszuführen sind. Dabei soll die Ausgestaltung im Einzelnen nicht mehr zentral etwa in der Kämmerei oder im Personalreferat, sondern möglichst vor Ort in den einzelnen ausführenden Ämtern stattfinden, die ihre Aufgaben und Mittel am besten kennen und Verbesserungs- und Einsparungsmöglichkeiten am ehesten aufspüren und verwirklichen können. Mittel dazu sollen sein

- die frühzeitige Verständigung der beteiligten Ebenen über die Ziele,
- die Budgetierung, also die Überlassung gebündelter Mittel an die ausführende Einheit zur eigenverantwortlichen Bewirtschaftung, mit der Möglichkeit, Ersparnis wenigstens teilweise selbst wieder einsetzen zu dürfen,
- ein Controlling als unterjähriges Berichtswesen zur Kontrolle, wie weit die Ziele erreicht wurden, und zur Beratung, und
- als Grundlage für richtige strategische Entscheidungen ein umfassendes Ressourcenverbrauchskonzept (Veränderung von Vermögen und Schulden), das über eine Kostenrechnung genaue Auskunft über die Kosten jeder Leistung und über den Stand des "Unternehmens Kommune" insgesamt geben kann.
- Dazu kommt ein produktorientierter Haushalt mit Bezug zur Organisation.

1.2. Kritik am kameralistischen Rechnungswesen

1.2.1. Forderung der kommunalen Spitzenverbände

Allen internationalen Entwicklungen ist gemeinsam, dass sie sich auf eine Optimierung des Rechnungswesens als kritischen Erfolgsfaktor der Verwaltungsmodernisierung erstrecken. Es ist mittlerweile auch in Deutschland herrschende Meinung, dass ohne Reform des Rechnungswesens eine wirksame Verwaltungsreform faktisch kaum möglich sein dürfte. Die Fortentwicklung des kommunalen Rechnungswesens - und dabei insbesondere die Eignung der kameralen oder der doppischen Buchführung für öffentliche Zwecke - wird bereits seit den Anfängen des letzten Jahrhunderts diskutiert: Das kommunale Rechnungswesen soll - so die Forderung - sowohl die Dokumentation und Steuerung

- des Geldverbrauchs,
- der erbrachten Leistungen,
- der damit verbundenen Kosten und Erlöse,
- als auch von Vermögen und Schulden

ermöglichen.

Die Kritiker des kameralistischen Rechnungswesens beklagen die mangelnde informative Unterstützung durch dieses System, sie beklagen aber auch kameralistisch geprägte Verhaltensweisen, die zur Kostensteigerung beitragen würden. Es wird kritisiert:

- Das kameralistische Buchungssystem verhindere durch die Vernachlässigung nicht zahlungswirksamer Kosten (z.B. Abschreibungen) realistische Kostenwirksamkeitsanalysen. Ohne vollständige Kosteninformation könne jedoch ein Denken der Verwaltungsakteure in Kategorien des Ressourcenverbrauches nicht erwartet werden.
- Das kameralistische System als zentralistische Dokumentationsrechnung sei rein inputbezogen. Einnahmen und Ausgaben würden auf getrennten Konten verbucht, so dass kein Zusammenhang zwischen Mittelherkunft und Mittelverwendung herstellbar sei. Eine kostenträgerbezogene Bewertung des Outputs - sofern dieser überhaupt definiert sei - sei ebenso wenig möglich wie Kostenstellenrechnungen.
- Die auf kameralistischer Basis ermittelten Istdaten eigneten sich nur sehr begrenzt zur Fundierung von Entscheidungen im Rahmen eines Kostencontrollings. Das kameralistische Rechnungswesen erlaube keine rationalen kostenbasierten Entscheidungen über privatwirtschaftliche Alternativen mit haushaltsentlastenden Effekten, wie etwa die Entscheidungen Leasing oder Kauf, Eigenfertigung oder Fremdbezug.
- Die Kameralistik bleibe den geschlossenen Nachweis einer Gegenüberstellung von Vermögen und Schulden einerseits sowie deren Veränderung im Zeitablauf andererseits schuldig. Dadurch sei es im Grundsatz nicht möglich, die Vermögens-, Finanzlage und Ertragslage im Zeitablauf nachzuvollziehen.

Der Kritik schlossen sich auch die kommunalen Spitzenverbände an. Das Präsidium des Deutschen Städtetages hat in dem Beschluss vom 04. November 1998 zum Ausdruck gebracht, dass *"der Rechnungsstil der doppelten Buchführung in hervorragender Weise geeignet ist, den Informationsanforderungen der Entscheidungsverantwortlichen sowie der Öffentlichkeit besser gerecht zu werden. Der Einstieg in das neue System muss sofort ermöglicht werden."* Der DGStB hat die Bemühungen der Länder begrüßt, das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen unter stärkerer Berücksichtigung betriebswirtschaftlicher Elemente an Erfordernisse anzupassen, die sich im Rahmen der Anwendung des Neuen Steuerungsmodells ergeben. Das Präsidium des DLT hat die Innenministerien der Länder am 8.3.1999 aufgefordert, zügig einen Musterentwurf für ein neues Haushalts- und Rechnungswesen zu erarbeiten.

1.2.2. Verantwortung gegenüber der nächsten Generation

Ist damit die Abwehr vom kameralistischen Rechnungswesen zunächst einmal eine Forderung der kommunalen Spitzenverbände, so kann ein weiterer Grund für die Reform des kommunalen Haushaltsrechts anfügt werden. Die größte, die gefährlichste Illusion, die viele in der Vergangenheit hatten - und manchmal wohl auch heute noch haben, ist die Bevölkerungsidee. Das ist verständlich, weil wir über Jahrhunderte immer nur eine Erfahrung hatten, die Erfahrung: Bevölkerung ist verlässlich, Bevölkerung ist stabil, über Bevölkerung braucht man nicht nachzudenken.

Das ist die Erfahrung, die wir seit Ende des Dreißigjährigen Krieges, der ja nun mittlerweile rund 350 Jahre zurückliegt, immer und immer wieder gemacht haben: Die Schultern der nach uns Kommenden sind breiter als unsere eigenen. Die nach uns Kommenden sind zahlreicher, produktiver; sie haben einen höheren Wissensstand, eine bessere Kapitalausstattung. Also: warum nicht Probleme in die Zukunft verschieben?

Und jetzt, erstmals, erstmals seit langer Zeit, gilt diese Erfahrung nicht mehr. Erstmals seit langer Zeit sind wir diejenigen mit den breitesten Schultern. Und das, was wir nicht tragen können, das können die nach uns Kommenden erst recht nicht tragen. Wir sehen uns mit folgender Lage konfrontiert: Stand und Entwicklung der Anzahl unausgeglichener Kommunalhaushalte sind bundesweit ebenso besorgniserregend wie der aktuelle Stand der kommunalen Kassenkredite. Besserung ist nicht in Sicht.

- Gleichzeitig gibt es mancherorts marode Gemeinde- und Kreisstraßen mit einer Ansammlung von Schlaglöchern und Flickstellen.
- Gleichzeitig gibt es viele renovierungsbedürftige, wenn nicht sogar sanierungsbedürftige Schulen und Schulturnhallen.
- Gleichzeitig gibt es sanierungsbedürftige Festhallen, Stadthallen und Dorfgemeinschaftshäuser.
- Gleichzeitig gibt es sanierungsbedürftige oder gar geschlossene Freibäder.

Diese Liste ließe sich fortsetzen, und auch kommunale Vertreter könnten aus eigener Anschauung ebenfalls zahlreiche aktuelle und akute Beispiele beisteuern. Natürlich gibt es in vielen Kommunen auch intakte kommunale Infrastruktureinrichtungen. Aber: Dass die Qualität der kommunalen Infrastruktur sich in den letzten zehn Jahren in vielen Orten - nicht überall - verschlechtert hat, dürfte wohl unstrittig sein. Angesichts der aktuellen Finanzsituation der Kommunen blieb auch gar keine andere Möglichkeit, wenn die Fehlbeträge noch halbwegs unter Kontrolle bleiben sollten.

Wenn der Befund der Infrastrukturverschlechterung zutreffend ist, dann führen die kamerale Berechnung und der Ausweis der jährlichen Fehlbeträge und der Altfehlbeträge eben nur zur halben Wahrheit. Vor dem Verlust an Infrastruktursubstanz verschließen wir die Augen, bis es nicht mehr geht und kreditfinanzierte, fehlbetragserhöhende Neubauten zwingend werden. Das ist unverantwortlich - vor allem gegenüber unseren Kindern und Enkeln.

2. Bundesweite Entwicklungen

2.1. Das Vorgehen der Länderinnenminister

Die Länderinnenminister haben den Reformprozess von Anfang an begleitet und gefördert.

- Im Mai 1994 hat die Innenministerkonferenz (IMK) den Kommunen die Bereitschaft der Länder zugesichert, sie bei ihren Reformvorhaben zu unterstützen, und die Absicht bekundet, an der länderübergreifenden Einheitlichkeit des kommunalen Haushaltsrechts nach Möglichkeit festzuhalten.
- Vier Jahre später setzte die IMK den nichtständigen Unterausschuss "Reform des Gemeindehaushaltsrechts" (Vorsitz: Baden-Württemberg) ein, der beauftragt war, für die notwendigen Neuregelungen durch Gesetze, Verordnungen und Richtlinien Musterentwürfe zu erarbeiten.
- Im Juni 1999 billigte die IMK die vom Unterausschuss erarbeitete Konzeption zur Reform des kommunalen Haushaltsrechts. Ziel dieser Konzeption war in erster Linie der Übergang vom Geldverbrauchskonzept (Nachweis der Einnahmen und Ausgaben) zum Ressourcenverbrauchskonzept (Nachweis von Aufwendungen und Erträgen).

Dorthin sollten zwei Wege führen:

- die Erweiterung des bisherigen Haushaltsrechts mit kameralem Buchungsstil mit nur eingeschränkter Umsetzung des neuen Konzepts sowie
- ein neues Haushaltsrecht auf der Grundlage der kaufmännischen Buchführung (Doppik) zur vollständigen Umsetzung des neuen Konzepts.

Nicht vorgesehen ist die unbegrenzte Fortdauer des bisherigen Systems.

2.1.1. Erweiterte Kameralistik

Das kameralistische Haushalts- und Rechnungswesen und das hierauf aufbauende, neue Gemeindehaushaltsrecht sollten ursprünglich nur als partielles Ressourcenverbrauchskonzept ermöglichen:

- die Darstellung der Verwaltungsleistungen,
- eine bedarfsgemäß ausgestaltete Kosten- und Leistungsrechnung über die bisherigen kostenrechnenden Einrichtungen hinaus,
- die Ausweisung der internen Leistungsverrechnung,
- die Darstellung des Ressourcenverbrauchs für die einzelne Verwaltungsleistung,
- die Entwicklung von Kennzahlen über Kosten und Qualität der Verwaltungsleistungen als Information für die Verwaltungssteuerung,
- die Dezentralisierung der Ressourcenverantwortung mit dem Ziel einer Zusammenfassung der Verantwortung für Ressourceneinsatz und Aufgabenerfüllung,
- die Darstellung des Haushaltsplans in Budgetform auf der Grundlage von Ressourcenverbrauch und Ressourcenaufkommen für die Verwaltungsleistungen,
- ein Controlling auf der Grundlage eines unterjährigen Berichtswesens zur Wahrung der Haushaltsverantwortung insbesondere des Rates durch Steuerungsmaßnahmen bei Abweichungen von den Budgetzielen.

Es hat sich dann aber im Verlauf der Arbeiten gezeigt, dass es für die Reform insgesamt wenig hilfreich gewesen wäre, den Ressourcenverbrauch in der erweiterten Kameralistik nur partiell, d.h. eben nur teilweise zu erfassen. Folgen wären ein "leichter" Haushaltsausgleich in der erweiterten Kameralistik und ein "schwerer" Haushaltsausgleich in der kommunalen Doppik gewesen. Das war und ist nicht gewollt. Deshalb sind die Ermittlung und Erfassung des Ressourcenverbrauchs in der erweiterten Kameralistik dem in der kommunalen Doppik weitestgehend angenähert worden, und die ursprüngliche Absicht des partiellen Ressourcenverbrauchskonzepts hat sich damit überholt.

2.1.2. Neueinführung eines Haushaltsrechts auf der Basis der Doppik

Es wird ein an die Bedürfnisse der Kommunen angepasstes neues kommunales Haushalts- und Rechnungswesen auf Grundlage der Doppik mit einem entsprechenden haushaltsrechtlichen Regelwerk nach Wahl der einzelnen Kommunen zugelassen, welches

- sämtliche vorhin zur erweiterten Kameralistik genannten Elemente ermöglicht,
- den Gesamtressourcenverbrauch und das Gesamtressourcenaufkommen periodengenau darstellt,
- die Gesamtdarstellung des Vermögens und der Verbindlichkeiten vorsieht,
- die Liquiditätsentwicklung durch Erfassung aller Zahlungsvorgänge darstellt,
- die Konsolidierung des Jahresabschlusses mit den Jahresabschlüssen der ausgegliederten, rechtlich unselbstständigen Organisationseinheiten und der rechtlich selbstständigen Unternehmen ermöglicht.

Mit dem grundlegenden Beschluss vom 24. November 2000 billigte die IMK Eckpunkte für das Haushaltsrecht auf erweiterter kameralistischer und für dasjenige auf doppischer Basis. Der Unterausschuss hat zwei Arbeitsgruppen für die Bereiche der erweiterten Kameralistik (Vorsitz: Rheinland-Pfalz) und der Doppik (Vorsitz: Nordrhein-Westfalen) und eine weitere Arbeitsgruppe Finanzstatistik (Vorsitz: Statistisches Bundesamt) gebildet. Letztere sollte die Übereinstimmung der Neuregelungen mit den derzeitigen und künftigen finanzstatistischen Erfordernissen gewährleisten und Konten- und Produktrahmen erarbeiten, die die bisherigen Gruppierungs- und Gliederungspläne ablösen.

Auf der Basis der Vorarbeiten zu den drei Arbeitsgruppen und im Unterausschuss hat der AK III in seiner Sondersitzung am 8./9. Oktober 2003 in Trier der IMK folgende Vorlagen unterbreitet:

- Leittext "Gemeindehaushaltsverordnung für ein doppisches Haushalts- und Rechnungswesen",
- Leittext "Gemeindehaushaltsverordnung für die erweiterte kameralistische Buchführung",
- Beispieltext für notwendige Änderungen in den Gemeindeordnungen,
- Empfehlung für einen gemeinsamen, vom Rechnungsstil unabhängigen Produktrahmen,
- Empfehlung für einen Kontenrahmen.

Die Bezeichnung Leittext wurde gewählt, weil an bestimmten Stellen länderspezifische Umsetzungen erforderlich sind. Die Einheitlichkeit in den Grundzügen wird dadurch nicht in Frage gestellt. Die IMK hat die Vorlagen des AK III gebilligt.

2.2. Wahlrecht

Den kommunalen Gebietskörperschaften wird in einigen Ländern ein Wahlrecht hinsichtlich der erweiterten Kameralistik und der Doppik eingeräumt. Dieses Wahlrecht ist z.B. in Hessen umgesetzt. Dort aber auch sonst gilt: Die zur Zeit geltende Kameralistik ist passé. In Rheinland-Pfalz haben sich die kommunalen Spitzenverbände jedoch unisono für die alleinige Einführung eines doppischen Haushalts- und Rechnungssystem ausgesprochen.

Die Länder erörtern darüber hinaus, ob den Kommunen ein Zeitraum vorgegeben werden soll, innerhalb dessen der Haushaltsausgleich mit vollständigem Ausgleich des Ressourcenverbrauchs erreicht werden muss. Der Arbeitsentwurf des Landes Baden-Württemberg sieht dafür einen Zeitraum bis zu acht Jahren vor. In den anderen Ländern wird diese Frage noch diskutiert. Rheinland-Pfalz wird einen solchen Übergangszeitraum nicht vorsehen.

3. Kommunale Doppik Rheinland-Pfalz

3.1. Allgemeines

Hinter den Bezeichnungen "Doppik" oder "doppisches Rechnungswesen" verbirgt sich die Technik der in kaufmännischen Betrieben üblichen doppelten Buchführung. Im Unterschied zu einer einfachen Buchführung bestehen die Buchungssätze bei der doppelten Buchführung aus zwei wertgleichen Buchungen (Soll und Haben). Dahinter steckt die Erkenntnis, dass jeder Vorgang, der eine Position verändert, noch eine andere, zweite Position verändern muss, um einen Buchungsausgleich herbeizuführen.

Gegen das System der doppelten Buchführung wird als zentraler Einwand vorgebracht, es sei aufgrund der Konzeption einer Erfolgsrechnung ausschließlich darauf ausgerichtet, einen Gewinn zu ermitteln. Diese Auffassung verkennt das Wesen der doppelten Buchführung. Die Erfolgsrechnung auf Basis der doppelten Buchführung beinhaltet das Ressourcenverbrauchskonzept zur Ermittlung von Erträgen und Aufwendungen und weist Ursachen einer Veränderung der Vermögenswerte in der Bilanz nach, indem erfolgswirksame Bestandsänderungen gegen ein Aufwands- oder Ertragskonto gebucht werden. Sie dient daher nicht ausschließlich der Ermittlung eines kaufmännischen Gewinns, sondern dem Nachweis der Herkunft von Erträgen und Aufwendungen, die zu Änderungen im Eigenkapital oder im Fremdkapital führen. Aufwendungen sind nichts anderes als der monetarisierte Ressourcenverbrauch einer Rechnungsperiode, Erträge entsprechen dem monetarisierten Ressourcenaufkommen.

3.2. Gründe für die Doppik

Die doppelte Buchführung erlaubt die Darstellung des vollständigen Ressourcenverbrauchs und den Ausweis des Vermögens und der Schulden ohne systematische Schwierigkeiten und ohne eine Fragmentierung des Rechnungswesens innerhalb des "Konzerns Kommune".

Hierin liegen die stärksten konzeptionellen Argumente für die Einführung der Doppik als Rechnungsstil in den Kommunen. Neben den konzeptionellen Argumenten spricht für die Doppik, dass sie den Einsatz betriebswirtschaftlicher Software ermöglicht. Dies wird zum einen kosten-senkende Effekte haben, und zum anderen wird auf diese Weise die Integration von weiteren betriebswirtschaftlichen Steuerungsinstrumenten, z.B. Controlling oder Liquiditätsplanung in das kommunale Haushalts- und Rechnungswesen vereinfacht.

Vor allem drei Gründe sprechen für die Doppik in den kommunalen Kernverwaltungen:

- Die Doppik unterstützt die angestrebten Reformziele durch ein geschlossenes, ressourcen-verbrauchsorientiertes Rechnungskonzept.
- Sie ermöglicht die Vereinheitlichung des Rechnungswesens: Zur Zeit ist von Eigenbetrieben sowie Eigen- und Beteiligungsgesellschaften der Kommunen das kaufmännische Rechnungswesen anzuwenden; die Kernverwaltung wendet die Kameralistik an.

- Der Einsatz betriebswirtschaftlicher Software einschließlich aller dort unterstützten Steuerungsinstrumente wird erleichtert.

3.3. Orientierung am HGB

Mit der Entscheidung für die doppelte Buchführung wird die Frage aufgeworfen, inwieweit sich das kommunale Haushaltsrecht an den rechtlichen Regelungen orientieren kann, die für ein privates Unternehmen gelten. Einige Grundprinzipien, die für das kaufmännische Rechnungswesen entwickelt wurden, können auch auf öffentliche Haushalte übertragen werden.

- Die verlässliche Dokumentation der Geschäfts- bzw. Verwaltungstätigkeit ist in beiden Bereichen ein herausragendes Ziel. Im öffentlichen Sektor hat sie durch das Budgetrecht und das Informationsbedürfnis der Bürger eine besondere Ausprägung.
- Die Rechnungslegung der Unternehmen soll die Kapitalerhaltung dokumentieren. Für Kommunen ist dieser Grundsatz ebenfalls anwendbar. Die Gemeindeordnung fordert in § 93 Abs. 1 von den Kommunen, "dass die stetige Erfüllung ihrer Aufgaben gesichert" sein muss. Im Sinne einer intergenerativen Gerechtigkeit ist hieraus das Ziel für das Wirtschaften einer Kommune abgeleitet worden, dass jede Generation nur die Ressourcen verbrauchen soll, die sie auch einbringt. Im Rechnungswesen zeigt sich dies in der Kapitalerhaltung.
- Das Imparitätsprinzip zwingt den Kaufmann, künftig wahrscheinlich eintretende Belastungen bereits heute auszuweisen und andererseits Gewinne erst dann zu verbuchen, wenn diese tatsächlich eingetreten sind. Dieses Vorsichtsprinzip hat den Nachteil, dass die wirtschaftliche Lage tendenziell zu schlecht dargestellt wird. Der Vorteil liegt jedoch in einer in der Wirtschaft erprobten, logisch durchgängigen Richtschnur für die Führung des Rechnungswesens. Sie stellt sicher, dass mit Blick auf die intergenerative Gerechtigkeit im Zweifel immer der Schutz "zukünftiger Bürger" vor Belastungen Vorrang hat.

Das neue Haushalts- und Rechnungswesen kann daher grundsätzlich einige Regelungen aus dem HGB übernehmen. Gleichwohl können nicht alle Regelungen für private Betriebe unverändert auf Kommunen übertragen werden. Zentrale Rechtsquellen für das kaufmännische Rechnungswesen sind Handelsgesetzbuch (HGB) und Steuerrecht. Das HGB ist rechtshistorisch zur Regelung der Verhältnisse privater Kaufleute mit dem zentralen Anliegen des Gläubigerschutzes entstanden. Mit anderen Worten beantwortete das HGB die Frage, welchen Einblick in seine Zahlen ein Kaufmann Dritten gewähren muss, um einen fairen Geschäftsverkehr zu ermöglichen. Mit dem verstärkten Auftreten privater Handelsgesellschaften im 19. Jahrhundert wurde dieses Regelungsziel um allgemeingültige Prinzipien der Gewinnermittlung ergänzt. An diese Funktion des Handelsrechts knüpft das Steuerrecht mit allgemeingültigen Regelungen für die Besteuerung von Kaufleuten und Handelsgesellschaften nach ihrer Leistungsfähigkeit - sprich Gewinnausweis - an.

Diese drei zentralen Regelungsbereiche des Handels- und Steuerrechts (Gläubigerschutz, Gewinnermittlung, Ermittlung der steuerlichen Bemessungsbasis) sind auf Kommunen und öffentliche Verwaltung sinngemäß, aber eben nicht vollinhaltlich übertragbar.

Für die Kommunen gelten daher modifizierte Regelungen, weshalb auch bewusst nicht ausschließlich von einem kaufmännischen, sondern von einem doppelischen Rechnungswesen gesprochen wird. Wesentliche Unterschiede sind:

- Die Regelungen, die vor allem dem Gläubigerschutz dienen, sind auf ihre Anwendbarkeit hinsichtlich einer Sicherung des Demokratieprinzips und des parlamentarischen Budgetrechts zu prüfen. Im Handelsrecht dienen dem Gläubigerschutz vorwiegend Publizitätsvorschriften. Da Kommunen überwiegend aus Steuern und Abgaben finanziert werden, sind verlässliche Informationen für politisch Verantwortliche wie Bürgerinnen und Bürger von verfassungsrechtlicher Bedeutung.
- Vorgaben zur Gewinnermittlung dienen bei den Kommunen zum einen der Ermittlung der Rücklage bzw. der Abschöpfung etwaiger Budgetüberschüsse zur Haushaltskonsolidierung. Diese Regelungen sind notwendig, um das Budgetrecht des Gemeinderates zu sichern. Demnach darf die Verwaltung nach vorheriger Ermächtigung nur diejenigen Mittel verwenden und ausgeben, die zur Erfüllung ihrer Aufgaben notwendig sind - über die Verwendung aller anderen Mittel müssen Gemeinderat oder Kreistag erneut befinden.
- Um das Problem möglicher Fehlanreize (z.B. "Dezemberfieber") zu vermeiden, dienen die Regelungen der Gewinnermittlung dazu, Transparenz und Planungssicherheit für die politische Willensbildung einerseits und die Mittelverwendung in den budgetierten Organisationseinheiten der Kommunalverwaltung andererseits zu schaffen.
- Die steuerrechtlichen Regelungen sind vor allem im Hinblick auf die Vergleichbarkeit der Rechnungsergebnisse mit den Vorgehensweisen in der Privatwirtschaft zu prüfen. Wesentliches Ziel eines modernisierten Haushaltswesens ist es, das bestehende (informationswirtschaftliche) Wettbewerbsdefizit öffentlicher Einrichtungen durch die Schaffung einer soliden Grundlage für verwaltungsinterne und -externe Vergleiche zu fördern (z.B. Benchmarking und Evaluierung).

Deshalb gilt: Regelungen aus dem deutschen Handelsrecht werden immer dann übernommen, wenn die spezifischen Ziele und Aufgaben des Rechnungswesens einer Kommune dem nicht entgegenstehen. Kommunale Besonderheiten werden so integriert, dass Systembrüche im doppelischen Rechnungswesen vermieden werden.

Folgende Grundsätze gelten deshalb auch für das doppelische kommunale Rechnungswesen:

- Vollständigkeit,
- Richtigkeit und Willkürfreiheit,
- Verständlichkeit,
- Öffentlichkeit,
- Aktualität,
- Relevanz,
- Stetigkeit,
- Nachweis der Recht- und Ordnungsmäßigkeit.

Auf dieser Basis wurde ein kommunales Haushalts- und Rechnungswesen entwickelt, das sich auf drei Komponenten stützt.

3.4. Das Drei-Komponenten-System der Kommunalen Doppik Rheinland-Pfalz

Wie in den anderen Ländern auch, wird die Kommunale Doppik Rheinland-Pfalz aus den drei Komponenten

- Ergebnishaushalt und Ergebnisrechnung,
- Finanzhaushalt und Finanzrechnung und
- kommunale Bilanz

bestehen, wobei die kommunale Bilanz lediglich im Rahmen des Jahresabschlusses zu erstellen ist. Auf die Erstellung einer Planbilanz wird verzichtet.

Die zuvor benannten drei Rechnungslegungskomponenten bilden zusammen den doppischen Rechnungsverbund.

3.4.1. Ergebnishaushalt und Ergebnisrechnung

Die Ergebnisrechnung entspricht der kaufmännischen Gewinn- und Verlustrechnung. Ihr entspricht als Planungsinstrument der Ergebnishaushalt. Beide weisen Aufwendungen und Erträge aus.

3.4.2. Finanzhaushalt und Finanzrechnung

Der Finanzhaushalt und die Finanzrechnung beinhalten alle Einzahlungen und Auszahlungen. Böse Zungen sprechen hier von der traditionellen Kameralistik.

3.4.3. Kommunale Bilanz

In der kommunalen Bilanz werden das Vermögen, die Schulden und das Eigenkapital ausgewiesen.

3.5. Der Haushaltsausgleich in der Kommunalen Doppik Rheinland-Pfalz

Entsprechend der drei Komponenten wird der Haushaltsausgleich zukünftig neu definiert. Der Haushalt ist zukünftig nur dann ausgeglichen, wenn

1. der Ergebnishaushalt und die Ergebnisrechnung unter Berücksichtigung von Ergebnisvorträgen aus Vorjahren ausgeglichen sind,
2. der Finanzhaushalt und die Finanzrechnung unter Berücksichtigung von Fehlbeträgen und Überschüssen aus Vorjahren einen ausgeglichenen Saldo der ordentlichen und außerordentlichen Ein- und Auszahlungen ausweisen und
3. kein negatives Eigenkapital (Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag) auszuweisen ist.

Ein in der Ergebnisrechnung ausgewiesener Jahresüberschuss ist in folgender Reihenfolge zu verwenden:

1. Abdeckung von Jahresfehlbeträgen der vergangenen fünf Jahre,
2. Abdeckung eines nicht durch Eigenkapital gedeckten Fehlbetrags,
3. Vortrag auf neue Rechnung.

Soweit der Jahresüberschuss auf neue Rechnung vorzutragen ist, erfolgt der Ausweis unter der Position Ergebnisvortrag. Wird der Jahresüberschuss innerhalb der folgenden fünf Jahre nicht zum Haushaltsausgleich verwandt, ist eine Zuführung zur Kapitalrücklage vorzunehmen.

Ein in der Ergebnisrechnung ausgewiesener Jahresfehlbetrag ist in umgekehrter Logik zu behandeln:

1. Abdeckung aus Jahresüberschüssen der vergangenen fünf Jahre (Verrechnung mit dem Ergebnisvortrag),
2. Vortrag auf neue Rechnung und Ausgleich innerhalb der folgenden fünf Jahre durch Jahresüberschüsse,
3. soweit ein Ausgleich des Jahresfehlbetrages durch Jahresüberschüsse innerhalb der folgenden fünf Jahre nicht erreicht werden kann, ist der dann noch verbleibende Jahresfehlbetrag mit der Kapitalrücklage zu verrechnen.
4. reicht die Kapitalrücklage zur vollständigen Verrechnung des Jahresfehlbetrags nicht aus, dann ist auf der Aktivseite der Bilanz ein nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag auszuweisen. Eine Verrechnung hat die Gemeinde der Kommunalaufsicht unverzüglich anzuzeigen.

4. Abschließende Bemerkungen

Die Reform des Gemeindehaushaltsrechts wird auch für die kommunalen Gebietskörperschaften in Rheinland-Pfalz erhebliche Änderungen mit sich bringen. Zeitlich zuerst betroffen werden die Kommunalverwaltungen sein, welche in einem kurzen Zeitraum vielfältige Änderungen umsetzen und Neuerungen einführen müssen. Gleichzeitig werden sich die politischen Entscheidungsgremien an den Umgang mit dem neuen Haushalts- und Rechnungswesen gewöhnen müssen. Dies wird für alle Beteiligten ein Lernprozess sein, bei dem nachträgliche Änderungen nicht auszuschließen sind.

Die Veränderungen insgesamt lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Der Haushalt wird neu zu gliedern sein, und zwar in produktorientierter Form.
2. Der Haushalt wird neu zu gruppieren sein, und zwar in Kontenform.
3. Neben den Größen mit direktem Finanzbezug werden zusätzlich auch Größen ohne direkten Finanzbezug, d.h. konkret Leistungs- und Fallzahlen zu erfassen und auszuweisen sein.
4. Die kommunale Haushaltswirtschaft wird flächendeckend auch auf die Erfassung, die Bewertung und den Ausweis des gesamten Vermögens ausgedehnt.
5. Die Kosten- und Leistungsrechnung soll sehr viel stärker als heute eingesetzt werden.

6. Bisherige Übersichten und Anlagen zum Haushaltsplan werden verändert oder ergänzt und erweitert.
7. Schließlich ist ein Gesamtabchluss als Konzernbilanz zu erstellen.

Schließlich sind auch die finanzpolitischen Folgen mit ins Kalkül zu ziehen, die sich aus der Reform des Gemeindehaushaltsrechts ergeben können. Derzeit gibt es in Rheinland-Pfalz über 1.000 unausgeglichene und noch ca. 1.450 ausgeglichene Haushalte; die Summe der Fehlbeträge und aller Altfehlbeträge beläuft sich sicherlich auf über 1,5 Mrd. Euro. Der Stand der Kassenkredite lag Ende letzten Jahres bei ca. 2,3 Mrd. Euro.

Es ist nicht damit zu rechnen, dass die Reform des Gemeindehaushaltsrechts einen unmittelbaren Beitrag zur Lösung dieser Probleme liefern wird. An den realwirtschaftlichen Verhältnissen wird sich nichts ändern. Ändern wird sich lediglich die Sichtweise. Die Anzahl der unausgegliehen Haushalte sowie die Höhe der Fehlbeträge wird sich anders bemessen und sich stärker am laufenden Geschäft orientieren. Die reale Lage wird genauer abgebildet als es heute der Fall ist. Die Reform des Gemeindehaushaltsrechts kann zum Anlass genommen werden, Verhaltensänderungen zumindest anzustoßen. Deshalb ist die Reform auch von ihrem Anliegen her gesehen richtig. Sie kommt allerdings vielleicht zehn Jahre zu spät. Für uns in Rheinland-Pfalz - Land und Kommunen gemeinsam - kommt es nunmehr darauf an, die Reform zügig und vernünftig umzusetzen. Das gemeinsame Projekt Kommunale Doppik Rheinland-Pfalz hat deutlich gemacht, dass Kommunen und Land gemeinsam und erfolgreich an diesem Ziel arbeiten.
